

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 18 marca 2004 r.¹

I — Wprowadzenie

1. Przedmiotem niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez Korkein Hallinto-Oikeus (najwyższy sąd administracyjny) są regulacje fińskie dotyczące opodatkowania dywidend. Przewidują one, że akcjonariusz spółki *krajowej* dodatkowo do dywidendy otrzymuje zaliczenie na poczet podatku proporcjonalne do wysokości podatku dochodowego od osób prawnych („avoir fiscal”) zapłaconego przez przedsiębiorstwo. Przy opodatkowaniu dywidendy zaliczenie na poczet podatku następuje w ten sposób, że akcjonariusz w praktyce nie płaci żadnych dodatkowych podatków od tych dochodów kapitałowych. Natomiast odbiorca dywidend spółek *zagranicznych* nie może uwzględnić podatku dochodowego od osób prawnych uiszczanego w kraju siedziby spółki.

2. P. Manninen mieszka w Finlandii i z tytułu dywidend, które otrzymał od spółki szwedzkiej, jest zobowiązany do zapłaty podatku dochodowego w Finlandii. Uważa on regulacje fińskie, które odmawiają mu

zaliczenia uiszczanego w Szwecji podatku dochodowego od osób prawnych, za niezgodne ze swobodą przepływu kapitału.

3. Podstawowym motywem tych regulacji fińskich jest uniknięcie podwójnego obciążenia zysków przedsiębiorstw przez fiński system podatkowy (podwójne opodatkowanie gospodarcze). Wystąpiłoby ono mianowicie wtedy, gdyby zyski były obciążone podatkiem dochodowym od osób prawnych w momencie opodatkowania przedsiębiorstwa, a następnie po raz drugi podatkiem dochodowym od osób fizycznych w momencie opodatkowania dywidendy.

4. Wiele Państw Członkowskich ma lub miało podobne regulacje zaliczeń lub zwolnień mające na celu wykluczenie lub złagodzenie podwójnego opodatkowania². Nierzadko jednak regulacje te znajdują zastosowanie — jak w niniejszym przypadku — tylko przy operacjach wyłącznie wewnątrzkrajo-

2 — W swoim komunikacie COM(2003) 810 wersja ostateczna z dnia 19 grudnia 2003 r. w sprawie opodatkowania dywidend osób fizycznych na rynku wewnętrznym Komisja daje aktualny przegląd systemów obowiązujących w Państwach Członkowskich. Porównaj również regulację niderlandzką, która była przedmiotem wyroku z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071 oraz regulację austriacką, którą analizował rzecznik generalny Tizzano w opinii przedstawionej dnia 29 stycznia 2002 r. w sprawie C-516/99 Schmid, Rec. str. I-4573, w szczególności I-4575 (zob. ponadto sprawę C-315/02 Lenz, która była przedmiotem wyroku z dnia 15 lipca 2004 r., Rec. str. I-7063, I-7066).

1 — Język oryginału: niemiecki.

wych, ponieważ Państwa Członkowskie zgadzają się na uwzględnienie podatku dochodowego od osób prawnych przy opodatkowaniu dywidendy tylko wtedy, jeżeli podatek dochodowy od osób prawnych wpłynął również do krajowego systemu podatkowego³.

5. Trybunał orzekł już w szczególności w wyroku w sprawie Verkooyen⁴, że zwolnienie dywidend od podatku dochodowego nie może być uzależniane od tego, czy spółka wypłacająca dywidendy ma swoją siedzibę w tym kraju. W żadnym z rozstrzyganych dotychczas przypadków nie miało jednak miejsca tak ściśle jak w niniejszej sprawie powiązanie gospodarcze i prawne pomiędzy podatkiem dochodowym od osób prawnych z jednej strony, a podatkiem dochodowym z drugiej strony. Stąd pojawia się tu ponownie kwestia zasadności ze względów spójności podatkowej, którą Trybunał uznał dotychczas tylko w wyrokach w sprawach Bachmann⁵ i Komisja przeciwko Belgii⁶.

II — Uregulowania krajowe dotyczące zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych

6. W Finlandii dywidendy, które pobierają osoby fizyczne objęte nieograniczonym obo-

wiązkiem podatkowym, objęte są stawką podatku wynoszącą 29 %. Stawka podatku dochodowego od osób prawnych, który spółki uiszczają od swoich zysków, wynosi również 29 %. W celu uniknięcia podwójnego obciążenia zysków wypłacanych w formie dywidendy § 4 ustawy o zaliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych przewiduje, że pobierający dywidendy otrzymuje zaliczenie na poczet podatku w wysokości 29/71 dywidendy. Zaliczenie to i dywidenda pieniężna są sumowane i opodatkowane podatkiem od dochodów kapitałowych.

7. Działanie zaliczenia na poczet podatku można zilustrować na przykładzie następujących obliczeń. Zakładając, że zysk spółki przed opodatkowaniem wynosi 100 centów na akcję, przedsiębiorstwo odprowadzi od tego 29 centów jako podatek dochodowy od osób prawnych. Pozostałe 71 centów wypłacane są jako dywidenda. Zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych wynosi 29/71 dywidendy (71 centów), czyli 29 centów. Odbiorca dywidendy otrzymuje ogółem 71 centów na akcję w pieniądzu i 29 centów w formie zaliczenia na podatek dochodowy od osób prawnych, czyli ogółem 100 centów. Ponieważ podatek od dochodów kapitałowych ma stawkę 29 % od tych 100 centów, wynosi on 29 centów, które zostają rozliczone z zaliczeniem w takiej samej wysokości. Odbiorcy dywidendy pozostaje więc po opodatkowaniu dokładnie kwota dywidendy pieniężnej w wysokości 71 centów. Zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych uiszczonego przez spółkę prowadzi tym samym w praktyce do całkowitego pokrycia podatku od dochodów kapitałowych.

8. Pomiędzy podatkiem dochodowym od osób prawnych należnym od spółki

3 — Problemy dla rynku wewnętrznego, jakie niesie ze sobą ta praktyka podatkowa, są analizowane przez Komisję od początku lat 60. (zob. Lupo, „Reliefs from Economic Double Taxation on EU Dividends: Impact of the Baars and Verkooyen Cases”, *European Taxation*, 2000, str. 270, 271). Zobacz też komunikat cytowany w przypisie 2.

4 — Cytowany w przypisie 2.

5 — Wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, *Rec. str.* 1-249.

6 — Wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, *Rec. str.* 1-305.

a zaliczeniem podatku dochodowego od osób prawnych zachodzi ścisła zależność. Jeżeli bowiem faktycznie uiszczony podatek dochodowy od osób prawnych jest niższy niż 29/71 dywidendy, czyli niższy niż zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych, spółka jest zobowiązana pokryć różnicę w formie podatku uzupełniającego. Ten przypadek ma miejsce, kiedy wypłacone dywidendy są wyższe od zysku przedsiębiorstwa po opodatkowaniu.

9. Jeżeli natomiast spółka zapłaciła więcej podatku dochodowego od osób prawnych niż akcjonariusze otrzymali w formie zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych, to różnica pozostaje w spółce jako nadpłata podatku dochodowego od osób prawnych, która przez 10 lat może być odliczana od odpowiedniego długu podatkowego.

10. Ustawa o zaliczeniu na poczet podatku zgodnie z § 1 ust. 1 znajduje zastosowanie jednak tylko do opodatkowania podatkami państwowymi i lokalnymi krajowych spółek akcyjnych wypłacających dywidendy i odbiorców dywidend podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, którzy pobierają dywidendy od takiej spółki. Na podstawie ust. 4 przepisy tej ustawy znajdują zastosowanie również do spółek mających siedzibę w państwie członkowskim Europejskiego Obszaru Gospodarczego, których udziały przynoszące dywidendy są faktycznie powiązane z zakładem danej spółki w Finlandii.

11. W Szwecji dywidendy wypłacone podatnikom krajowym podlegają nieograniczonemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym. W przypadku osób pobierających

dywidendy nie mających miejsca zamieszkania w Szwecji pobierany jest podatek u źródła. Na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między państwami nordyckimi w państwie wypłaty można zatrzymać maksymalnie 15 % podatku u źródła od dywidend, które w państwie zamieszkania odbiorcy dywidendy zaliczane są na poczet podatku dochodowego.

12. Nawiązując do przedstawionego wyżej przykładu otrzymujemy następujące obciążenie, jeżeli przedsiębiorstwo szwedzkie wypłaci dywidendę w wysokości 71 centów na akcję podatnikowi mającemu miejsce zamieszkania w Finlandii: szwedzki system podatkowy zatrzymuje podatek u źródła w wysokości (maksymalnie) 15 %, czyli 10,65 centów. W Finlandii odbiorca dywidendy musi odprowadzić 29 % podatku dochodowego od 71 centów (20,59 centów), przy czym zaliczane jest zatrzymane już u źródła 10,65 centów. Wskutek tego dywidenda wynosi po opodatkowaniu 50,41 centów. Podatek dochodowy od osób prawnych zapłacony już w Szwecji przez spółkę nie zostaje uwzględniony.

III — Stan faktyczny w postępowaniu przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

13. We wniosku skierowanym do Keskusvelautakunta (centralna komisja podatkowa) P. Manninen zwrócił się o wydanie decyzji wstępnej w kwestii, czy uwzględniając art. 56 WE i 58 WE dywidendy, które wypłaca notowane na giełdzie szwedzkie przedsię-

biorstwo Telia Ab (publ), mogą być opodatkowane w Finlandii u wnioskodawcy, który podlega tutaj nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Keskusverolautakunta stwierdziła w decyzji wstępnej, że dywidendy wypłacone przez Telia Ab (publ) podlegają w Finlandii w roku podatkowym 2001 w całości podatkowi dochodowemu. Uprawienie do zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych nie przysługuje.

odpowiednich przepisów ustawy o zaliczeniu na poczet podatku, ponieważ uprawnienie do zaliczenia na poczet podatku jest uzależnione od zapłaty w Finlandii przez spółkę dokonującą wypłaty dywidend odpowiedniego podatku lub podatku uzupełniającego, co nie ma miejsca w przypadku dywidend wypłacanych przez spółkę zagraniczną, gdzie opodatkowanie w ogóle nie występuje?”.

14. P. Manninen wniósł odwołanie od decyzji wstępnej do Korkein Hallinto-Oikeus, który postanowieniem z dnia 10 lutego 2002 r. przedłożył na podstawie art. 234 WE następujące pytania do rozpatrzenia w trybie prejudycjalnym:

IV — Argumenty uczestników postępowania

„1) Czy art. 56 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on takiemu systemowi zaliczenia na poczet podatku jak opisany system fiński, w którym osoba podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii jest z tytułu dywidend wypłaconych jej przez krajową spółkę akcyjną uprawniona do zaliczenia na poczet podatku, ale nie z tytułu dywidend otrzymanych od spółki akcyjnej zarejestrowanej w Szwecji?

15. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi zgłosili: P. Manninen, rząd Finlandii, Francji i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja. Podczas gdy P. Manninen i Komisja uważają fiński system zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za niezgodny z art. 56 WE i 58 WE, rządy zgodnie reprezentują stanowisko odmienne.

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy art. 58 WE można interpretować w ten sposób, że postanowienia art. 56 WE nie ograniczają prawa Finlandii do stosowania

16. Zdaniem P. Manninena i Komisji ma tu miejsce ograniczenie swobody przepływu kapitału, ponieważ regulacje dotyczące zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych mogą powstrzymać inwestorów od inwestycji kapitałowych w innym Państwie Członkowskim. Przez to, że przy opodatkowaniu dywidend pobieranych z zagranicy nie można dokonać zaliczenia podatku docho-

dowego od osób prawnych, dochody te w konsekwencji są opodatkowane wyżej niż dywidendy wypłacone w kraju. Jednocześnie regulacja ta utrudnia również spółkom mającym siedzibę w innym Państwie Członkowskim pozyskiwanie kapitału w Finlandii.

17. Ich zdaniem art. 58 WE i spójność systemu podatkowego nie uzasadniają takich regulacji. Jak orzekł Trybunał w wyroku w sprawie Verkooyen⁷, nie można odsyłać do spójności podatkowej, jeżeli występują różne podmioty podatku i różne rodzaje podatku. Sporne regulacje dotyczyły z jednej strony należnego od spółki podatku dochodowego od osób prawnych, a z drugiej strony opodatkowania dochodu u odbiorcy dywidendy.

18. Komisja uważa, że system zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych w celu unikania podwójnego opodatkowania jest dopuszczalny tylko wtedy, gdy nie jest dyskryminujący i jest faktycznie spójny. Regulacje fińskie nie spełniały tych warunków, ponieważ w przypadku inwestycji zagranicą nie przyznano zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych. Ponadto podatnicy z siedzibą w innym państwie nie otrzymali zaliczenia na poczet podatku w odniesieniu do dywidend pobranych od spółek fińskich. W rzeczywistości sporne regulacje miały na celu zapewnienie wpływów do systemu podatkowego.

19. P. Manninen jest również zdania, że system byłby spójny tylko przypadku, gdyby również w przypadku dywidend wypłaconych zagranicą przyznane zostało zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych. Tego, że jest to możliwe, dowodzi odpowiednie postanowienie w irlandzko-fińskiej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, zgodnie z którym również podatnicy mający miejsce zamieszkania w Irlandii, którzy pobierają dywidendy od spółek fińskich, otrzymali w pewnym zakresie zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych.

20. Rząd fiński, francuski i brytyjski wskazują na orzecznictwo dopuszczające różne traktowanie podatników, jeżeli nie znajdują się w takiej samej sytuacji⁸. W niniejszej sprawie sytuacja różni się tym, że w przypadku przedsiębiorstwa z siedzibą w Finlandii dzięki podatkowi uzupełniającemu można osiągnąć całkowitą równowagę pomiędzy zaliczeniem na poczet podatku przyznanym odbiorcy dywidend a faktycznie uiszczonym przez spółkę podatkiem dochodowym od osób prawnych. Nie jest to możliwe w przypadku spółek zagranicznych nieobjętych podatkiem uzupełniającym. Dla rządu francuskiego regulacja ta jest wyrazem uznanej przez Trybunał zasady terytorialności⁹.

21. Zdaniem rządu brytyjskiego, francuskiego i fińskiego jest to również system spójny. Rządy te zapewniły, że te same

7 — Cytowany w przypisie 2, pkt 57 i 58. Zobacz też opinię rzecznika generalnego Tizzana w sprawie Schmid (cytowana w przypisie 2, pkt 51).

8 — Wyrok w sprawie Verkooyen, cytowany w przypisie 2, pkt 43 i wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 26 i nast.

9 — Wyrok z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. str. I-2471, pkt 22.

dochody są opodatkowane tylko raz w Finlandii. Ponieważ dochody spółek zagranicznych nie są opodatkowane w Finlandii, przy opodatkowaniu dywidend, które spółki te wypłacają podatnikom w Finlandii, nie dochodzi do podwójnego obciążenia przez fiński system podatkowy.

22. Istnieje również bezpośredni związek między opodatkowaniem odbiorcy i spółki, ponieważ przyznanie zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych zależy od tego, czy odpowiedni podatek dochodowy od osób prawnych faktycznie został uiszczony. Sporna regulacja różni się tym od regulacji dotyczącej zwolnień będącej przedmiotem sporu w sprawie Verkoijen.

23. Zaliczenie zapłaconego zagranicą podatku dochodowego od osób prawnych, którego żąda P. Manninen, byłoby sprzeczne z tym systemem, który opiera się właśnie na powiązaniu zaliczenia na poczet podatku z podatkiem dochodowym od osób prawnych. W przypadku spółek z siedzibą za granicą takie powiązanie nie występuje.

24. Rządy brytyjski i francuski zadają pytanie, jaki byłby zakres zastosowania art. 58 ust. 1 lit. a) WE i zasady spójności podatkowej, jeżeli system fiński nie odpowiadałby wymogom tych postanowień. Wprawdzie spójności nie osiąga się w ramach opodatkowania *jednego* podatnika, jednak regulacje te realizują prawnie dopuszczalny

cel, jakim jest unikanie podwójnego opodatkowania. W braku wspólnotowej harmonizacji Trybunał nie powinien ingerować zbyt mocno w ukształtowanie krajowych systemów podatkowych w ten sposób, że dopuściłby tylko jedną określoną formę zaliczenia lub zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych.

V — Ocena prawna

25. W dwóch pytaniach, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy regulacje takie jak sporne fińskie przepisy o zaliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych są zgodne z postanowieniami o swobodzie przepływu kapitału, w szczególności z art. 56 WE i art. 58 ust. 1 lit. a) i ust. 3 WE.

26. Odnośnie do możliwości stosowania swobody przepływu kapitału do krajowych przepisów o podatkach bezpośrednich należy wskazać na utrwalone orzecznictwo, które mówi, „że chociaż dziedzina podatków bezpośrednich jako takich przy obecnym stanie prawa wspólnotowego nie jest objęta kompetencją Wspólnoty, to jednak Państwa Członkowskie są zobowiązane wykonywać pozostałe im uprawnienia z zachowaniem

prawa wspólnotowego”¹⁰. W konsekwencji fiński ustawodawca podatkowy jest zobowiązany przestrzegać podstawowych swobód, a w szczególności postanowień o swobodzie przepływu kapitału.

28. Każde działanie, które utrudnia lub czyni mniej atrakcyjnym transgraniczny transfer kapitału i tym samym może powstrzymywać przed tym inwestora, stanowi ograniczenie swobody przepływu kapitału¹³. Pojęcie ograniczenia przepływu kapitału odpowiada w tym zakresie pojęciu ograniczenia, które Trybunał wypracował w dziedzinie innych swobód podstawowych, w szczególności swobody przepływu towarów¹⁴.

A — Ograniczenie w przepływie kapitału

27. Zgodnie z art. 56 ust. 1 WE zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między Państwami Członkowskimi. Nabycie przez rezydentów zagranicznych papierów wartościowych będących przedmiotem obrotu giełdowego jest zgodnie z pkt III A 2 nomenklatury załącznika do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 Traktatu¹¹ transakcją objętą zakresem stosowania swobody przepływu kapitału, jak trafnie podniosła Komisja. Na nomenklaturę tę można powoływać się nadal również po wprowadzeniu art. 73b–73d Traktatu WE (obecnie art. 56 WE–58 WE) przez Traktat z Maastricht¹².

29. Sporne przepisy krajowe nie dotyczą wprawdzie bezpośrednio nabycia akcji, lecz opodatkowania dochodów płynących z inwestycji pieniężnej. Ponieważ celem inwestycji pieniężnej jest przede wszystkim osiągnięcie dochodów netto, regulacje podatkowe dotyczące podatkowego traktowania dochodów wpływają również na atrakcyjność samej inwestycji kapitałowej.

30. Na podstawie regulacji fińskich dywidendy spółek zagranicznych i krajowych są traktowane w różny sposób. Przy poborze dywidend spółek krajowych akcjonariusz otrzymuje zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych, które w praktyce redukuje podatek dochodowy od osób fizycznych do zera. Dywidendy pobierane z zagranicy są opodatkowane stawką 29 %, przy czym nie można dokonać zaliczenia podatku docho-

10 — Wyrok w sprawie Schumacker, cytowany w przypisie 8, pkt 21; zob. ponadto wyrok w sprawie Verkooijen, cytowany w przypisie 2, pkt 32 i wyrok z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-364/01 Barbier, Rec. str. I-15013, pkt 56.

11 — Dz.U. L 178, str. 5.

12 — Komisja odsła do opinii rzecznika generalnego Tesaura z dnia 19 września 1995 r. w sprawach połączonych C-163/94, C-165/94 i C-250/94 Sanz de Lera i in., Rec. str. I-4821, w szczególności str. I-4823, pkt 9 i 10.

13 — Podobnie wyrok z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97, Rec. str. I-1661, pkt 26.

14 — Zobacz wyroki o podstawowym znaczeniu z dnia 11 lipca 1974 r. w sprawie 8/74 Dassonville, Rec. str. 837, pkt 5, z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-76/90 Säger, Rec. str. I-4221, pkt 12 i z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-55/94 Gebhard, Rec. str. I-4165, pkt 37.

dowego od osób prawnych uiszczonego przez spółkę zagraniczną. W przypadku inwestycji kapitałowej zagranicą dochodzi w wyniku tego do podwójnego obciążenia dochodów przedsiębiorstwa — chociaż nie przez ten sam system podatkowy — czego należy unikać przy operacjach wyłącznie krajowych dzięki zaliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych.

31. Zaliczany jest wprawdzie pobrany już zagranicą podatek u źródła. Nie prowadzi to jednak do zmniejszenia obciążenia podatkowego odbiorcy dywidend. Musi on nadal zapłacić ogółem 29 % podatku, częściowo w formie zaliczki u źródła w kraju siedziby spółki wypłacającej, a pozostałą część jako podatek dochodowy w Finlandii.

32. Gorsze traktowanie podatkowe inwestycji pieniężnej w akcje spółek z siedzibą zagranicą czyni tę inwestycję dla inwestora mniej atrakcyjną w porównaniu z nabyciem akcji spółek krajowych i ogranicza tym samym przepływ kapitału.

33. Ponieważ nabywanie akcji spółek zagranicznych jest dla osób fizycznych niekorzystne pod względem podatkowym, utrudnione jest jednocześnie dla przedsiębiorstw zagranicznych pozyskiwanie kapitału na rynku fińskim. To stanowi również ograniczenie swobody przepływu kapitału na niekorzyść zagranicznych spółek kapitałowych.

B — Uzasadnienie ograniczenia

1) Wykładnia art. 58 WE

34. Artykuł 58 ust. 1 lit. a) WE¹⁵ uprawnia Państwa Członkowskie do „stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału”.

35. Sporne przepisy podatkowe traktują podatników, którzy zainwestowali w przedsiębiorstwo krajowe, inaczej niż podatników dokonujących odpowiednich inwestycji w innym Państwie Członkowskim. Tym samym ma miejsce zróżnicowanie w zależności od miejsca inwestowania kapitału, które Państwa Członkowskie co do zasady mogą dokonać na podstawie art. 58 ust. 1 lit. a) WE w ramach ich prawa podatkowego.

36. Możliwe wprawdzie, że Państwa Członkowskie wprowadziły art. 73d ust. 1 lit. a)

15 — Zgodnie z deklaracją nr 7 do Traktatu z Maastricht przepis ten powinien znajdować zastosowanie jedynie do krajowych regulacji prawopodatkowych, które obowiązywały na koniec 1993 r. Dla Finlandii właściwa byłaby w tym przypadku data akcesji. Obowiązująca wersja ustawy o zaliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych wydaje się pochodzić wprawdzie z 1998 r., niemniej jednak z uwag przedłożonych przez rząd fiński wynika, że system zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych został wprowadzony już w 1990 r.

Traktatu WE (obecnie art. 58 WE) na mocy Traktatu z Maastricht w tym celu, aby umożliwić niektórym Państwom Członkowskim zachowanie ich procedur zaliczania podatku w zależności od miejsca inwestowania kapitału, jak podniósł rząd brytyjski na rozprawie¹⁶. Jednakże od czasu wydania wyroku w sprawie Verkooyen przyjęte jest, że przepis ten nie daje Państwom Członkowskim wolnej ręki do jakiegokolwiek odmiennego traktowania podatników przez krajowe prawo podatkowe w zależności od miejsca inwestowania kapitału.

37. Wykładni art. 58 ust. 1 lit. a) WE jako wyjątku od zasady swobodnego przepływu kapitału należy raczej dokonywać w sposób ścisły¹⁷. Ponadto przepis ten należy interpretować w związku z art. 58 ust. 3 WE, który stanowi, że środki i procedury określone w ust. 1 nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji, ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału¹⁸.

38. W wyroku w sprawie Verkooyen¹⁹ Trybunał wskazał poza tym na to, że przewidziane w art. 58 WE wyjątki od swobody przepływu kapitału już wcześniej były uznane w orzecznictwie. Trybunał zakwalifikował więc art. 58 WE jako pewnego rodzaju kodyfikację swojego dotych-

czasowego orzecznictwa²⁰. Wykładni tego przepisu należy tym samym dokonywać również w świetle orzecznictwa przyjętego przed jego wprowadzeniem²¹.

39. W konsekwencji należy stwierdzić, że ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału na podstawie art. 58 ust. 1 lit. a) WE są ze swej strony ograniczone przez zasady ustanowione w art. 58 ust. 3 WE i przyjęte w orzecznictwie.

2) Podobieństwo sytuacji w przypadku inwestycji kapitałowych w kraju i za granicą (orzecznictwo w sprawie Schumacker)

40. Aby odmienne traktowanie podatkowe dywidend w zależności od miejsca inwestowania kapitału było dopuszczalne, nie może ono zgodnie z art. 58 ust. 3 WE stanowić arbitralnej dyskryminacji, ani ukrytego ograniczenia.

41. Arbitralną dyskryminację można by wykluczyć, ponieważ odmienne traktowanie dotyczy odmiennych sytuacji. Trybunał

16 — Zobacz Terra, Wattel, „European Tax Law”, wydanie III, 2001, str. 19.

17 — Wyrok z dnia 14 marca 2000 r. w sprawie C-54/99 *Église de scientologie*, Rec. str. I-1335, pkt 17.

18 — Wyrok w sprawie Verkooyen, cytowany w przypisie 2, pkt 44; opinia rzecznika generalnego Tizzano w sprawie Schmid, cytowana w przypisie 2, pkt 44.

19 — Wyrok w sprawie Verkooyen, cytowany w przypisie 2, pkt 43.

20 — Zobacz moją opinię z dnia 12 lutego 2004 w sprawie C-242/03 *Weidert und Paulus*, która była przedmiotem wyroku z dnia 15 lipca 2004 r., Rec. str. I-7379, I-7381, pkt 27.

21 — Tak też rzecznik generalny Tizzano, opinia w sprawie Schmid, cytowana w przypisie 2, pkt 44.

orzekł w wyroku w sprawie Schumacker, że odmienne traktowanie w zależności od tego, czy podatnik ma swoje miejsce zamieszkania w kraju, czy winnym Państwie Członkowskim, nie stanowi zakazanej dyskryminacji, jeżeli rezydenci i nierezydenci nie znajdują się w podobnej sytuacji²².

42. Powołana przez rząd francuski zasada terytorialności ostatecznie nawiązuje do tego stwierdzenia. Zgodnie z interpretacją Trybunału w wyroku w sprawie Futura Participations i Singel²³ zasada ta stanowi, że przy opodatkowaniu nierezydentów należy uwzględnić tylko te wpływy i wydatki, które powstały w państwie opodatkowania, podczas gdy w przypadku rezydentów do celów podatkowych w podstawie wymiaru uwzględnia się wpływy i wydatki z całego świata. Ponieważ w niniejszej sprawie chodzi właśnie o opodatkowanie osoby fizycznej objętej nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, na podstawie zasady terytorialności nie można stwierdzić, czy zaliczenie zapłaconego zagranicą podatku od osób prawnych jest wyłączone.

43. W oparciu o orzecznictwo w sprawie Schumacker uczestniczące rządy podniosły, że sytuacji różni się w zależności od tego czy dywidenda wypłacana jest przez spółkę krajową czy zagraniczną.

44. W tym względzie należy stwierdzić, że sytuacja wyjściowa w obu konstelacjach nie różni się na początku. Podwójne obciążenie podatkowe zysków przedsiębiorstwa grozi niezależnie od tego, czy przedsiębiorstwo wypłacające dywidendę ma swoją siedzibę w innym Państwie Członkowskim niż odbiorca dywidendy czy też w tym samym Państwie Członkowskim. W obu przypadkach dochody podlegają najpierw podatkowi dochodowemu od osób prawnych, a następnie — o ile są wypłacane w postaci formie dywidendy — podatkowi dochodowemu od osób fizycznych.

45. Jedyna różnica polega na tym, że podwójne obciążenie w jednym przypadku wynika z opodatkowania przez to samo państwo, podczas gdy przy transgranicznej wypłacie dywidend podatek nakładany jest przez dwa państwa. Różnica ta nie ma jednak znaczenia ani z punktu widzenia inwestora, ani przedsiębiorstwa, które zamierza pozyskać kapitał.

46. Okoliczność, że podatnicy są rezydentami w różnych państwach i z tego powodu suwerenność podatkowa podzielona jest na dwa państwa, nabiera tylko wtedy szczególnego znaczenia, kiedy zamierza się wprowadzić regulacje w celu unikania podwójnego obciążenia podatkowego. Celem takich systemów jest, aby zysk przedsiębiorstwa podlegał opodatkowaniu tylko jeden raz. Dlatego opodatkowanie obu podatników powinno być skoordynowane. Ponieważ w dziedzinie podatków bezpośrednich nie miała miejsca harmonizacja wspólnotowa, a między Finlandią i Szwecją nie została zawarta odpowiednia umowa o unikaniu podwójnego

22 — Wyrok w sprawie Schumacker, cytowany w przypisie 8, pkt 31 i nast.

23 — Zobacz wyrok w sprawie Futura Participations i Singel, cytowany w przypisie 9, pkt 20–22.

opodatkowania, koordynacja taka jest możliwa tylko wtedy bez żadnych ograniczeń, jeżeli obaj podatnicy są rezydentami w tym samym Państwie Członkowskim.

47. Jako wniosek wstępny należy przyjąć, że jeżeli chodzi o unikanie podwójnego obciążenia podatkowego dochodów przedsiębiorstwa sytuacje odmiennie występują w zależności od tego, czy spółka będąca płatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych i osoba fizyczna, która jest zobowiązana do zapłaty podatku dochodowego z tytułu pobrania dywidend od tej spółki, są rezydentami w tym samym czy w różnych państwach.

48. Nie wynika z tego jednak, że dopuszczalne byłoby każde odmienne traktowanie. Odmienne sytuacje mogą być bowiem traktowane odmiennie tylko w takim zakresie, w jakim z powodu różnic jest to nieuniknione²⁴.

3) Spójność systemu podatkowego i zasada proporcjonalności

49. Odmienne uregulowanie podatkowe sytuacji wyłącznie wewnątrz krajowych oraz

transgranicznych, które zakłada przepływ kapitału, nie stanowi ponadto arbitralnej dyskryminacji lub ukrytego ograniczenia w rozumieniu art. 58 ust. 3 WE tylko wtedy, jeżeli jest ono niezbędne z powodu nadrzędnych względów interesu publicznego. Regulacja taka musi przy tym odpowiadać zasadzie proporcjonalności, tzn. musi być odpowiednia dla osiągnięcia celu zgodnego z Traktatem WE, niezbędna i proporcjonalna w wąskim znaczeniu tego pojęcia²⁵.

a) Pojęcie spójności systemu podatkowego

50. Rząd fiński, jak również pozostałe rządy, są zdania, że regulacje dotyczące zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych są uzasadnione ze względu na zagwarantowanie spójności systemu podatkowego.

51. To nieco niejasne pojęcie przyjęło się w orzecznictwie i doktrynie na stałe od czasu wydania wyroków w sprawach *Bachmann*²⁶ i *Komisja przeciwko Belgii*²⁷. W orzeczeniach tych Trybunał uznał co do zasady, że zachowanie spójności systemu podatkowego jest celem dopuszczalnym przez wspólnotowy porządek prawny, na

24 — Zobacz wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 *Gerritse*, Rec. str. I-5933. W tym orzeczeniu Trybunał uznał wprawdzie, że w przypadku podatnika podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu opodatkowanie ryczałtowe, które nie uwzględnia osobistych stosunków majątkowych, jest dopuszczalne, ponieważ położenie podatników (podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu) będących nierezydentami różni się od podatników będących rezydentami. Odmienne traktowanie kosztów prowadzenia działalności Trybunał uznał natomiast za naruszenie prawa wspólnotowego.

25 — Zobacz wyroki z dnia 26 września 2000 r. w sprawie *Komisja przeciwko Belgii*, Rec. str. I-7587, pkt 41 i ww. w sprawie *Sanz de Lera i in.*, pkt 23. Zobacz też opinię rzecznika generalnego Mischa z dnia 6 czerwca 2002 r. w sprawie C-436/00 *X i Y*, Rec. str. I-10829, w szczególności str. I-10832, pkt 80 i opinię rzecznika generalnego Tizzana w sprawie *Schmid*, cytowana w przypisie 2, pkt 44.

26 — Cytowany w przypisie 5.

27 — Cytowany w przypisie 6.

który Państwa Członkowskie mogą powołać się w ramach uzasadnienia ograniczeń podstawowych swobód²⁸. Co do istoty oznacza to głównie nic innego jak unikanie podwójnego opodatkowania²⁹ lub zagwarantowanie, że dana operacja w ogóle zostanie (raz) opodatkowana³⁰ (zasada jednorazowego opodatkowania). Przykładowo sporna wówczas regulacja belgijska miała usunąć stan, w którym dochody podatnika, które inwestuje w ubezpieczenie emerytalne, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym najpierw jako dochody z pracy, a później jeszcze raz przy wypłacie emerytury.

52. Istotnym aspektem jest przy tym, aby unikanie podwójnego obciążenia przyczyniało się również do neutralności systemu podatkowego pod względem konkurencji. Jednym z motywów ustawodawcy fińskiego przy wprowadzaniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych było zrównanie pod względem podatkowym pozyskiwania kapitału własnego z finansowaniem poprzez kredyty bankowe. Odsetki kredytowe są bowiem też opodatkowane tylko jeden raz, mianowicie jako dochód banku. Kredytobiorca może natomiast swoje wydatki związane z pobraniem kredytu odliczyć od podatku jako koszty prowadzenia działalności.

28 — Również sam prawodawca wspólnotowy dąży do tego celu [por. drugi motyw dyrektywy Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. zmieniającej dyrektywę 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich (Dz.U. 2004, L 7, str. 41): „zwolnienie dywidend i innych form podziału zysku, wypłacanych przez spółki zależne na rzecz ich spółek dominujących, od podatków potrącanych u źródła dochodu i wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej”].

29 — Taki motyw mógł też służyć za podstawę danym regulacjom krajowym, które były przedmiotem wyroków z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. str. I-8147 i z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia und Ramstedt, Rec. str. I-6817.

30 — Zobacz wyrok z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829. Celem analizowanej wówczas regulacji szwedzkiej było to, aby zyski spółek (w ogóle) były raz opodatkowane.

53. W następstwie wyroku w sprawie Bachmann spójność systemu podatkowego podnoszona była co raz jako powód uzasadniający ograniczenia różnych swobód podstawowych. Starając się uwzględnić charakter tego uzasadnienia jako wyjątku, Trybunał ściśle ograniczył pojęcie spójności podatkowej w kolejnych wyrokach. Wymaga on w utrwalonym orzecznictwie, aby istniał bezpośredni związek między przyznaniem korzyści podatkowej a kompensatą tej korzyści poprzez obciążenie podatkowe, które następują w ramach tego samego opodatkowania³¹.

54. W wyroku w sprawie Bosal Trybunał kontynuuje: „Jeżeli brak jest takiego bezpośredniego związku, np. ponieważ chodzi o różne podatki bądź opodatkowanie różnych podatników, nie jest możliwe powołanie się na spójność systemu podatkowego”³².

55. Nie jest jasne, czy kryteria „ten sam podatnik” i „ten sam rodzaj podatku” powinny występować w sposób obligatoryjny i kumulatywny, czy też chodzi tutaj tylko o — z pewnością mocne — oznaki istnienia bezpośredniego związku pomiędzy korzyścią i ciężarem podatkowym.

31 — Wyrok w sprawie Verkooijen, cytowany w przypisie 2, pkt 57 oraz wyrok z dnia 18 września 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal, Rec. I-9409, pkt 29.

32 — Wyrok w sprawie Bosal, cytowany w przypisie 31, pkt 30 z odniesieniem do wyroku z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 40.

56. Jeżeliby preferować pierwszą z wymienionych wykładni, Finlandia od początku nie mogłaby się powoływać na spójność systemu podatkowego. Można by co prawda postrzegać podatki dochodowe od osób prawnych i od osób fizycznych jeszcze jako co do istoty podatki jednego rodzaju, które dotyczą w tym przypadku — inaczej niż przykładowo podatek majątkowy³³ — bieżących dochodów. Nie jest jednak spełnione kryterium tego samego podatnika. Jak bowiem Trybunał wyjaśnił już w wyroku w sprawie Verkooyen, opodatkowanie spółki podatkiem dochodowym od osób prawnych, z jednej strony, oraz opodatkowanie dochodu odbiorcy dywidend, z drugiej strony, stanowią dwa oddzielne podatki różnych podatników³⁴.

57. Za tym ścisłym rozumieniem pojęcia spójności podatkowej przemawia, że służy to szczególnie celowi restrykcyjnego dopuszczania wyjątków od swobodnego przepływu kapitału. Z drugiej strony sztywne trzymanie się kryterium tego samego podatnika prowadzi w pewnych okolicznościach do arbitralnych wyników, jak widać to właśnie w niniejszej konstelacji.

58. Zasadniczo unikanie podwójnego obciążenia zysków przedsiębiorstwa można osiągnąć

w różny sposób. Można w całości zaliczyć podatek dochodowy od osób prawnych przy opodatkowaniu dywidendy (jak w fińskim modelu dywidend krajowych) czy też zwolnić dywidendy od podatku dochodowego. W tym przypadku jednorazowe opodatkowanie następuje wyłącznie na płaszczyźnie przedsiębiorstwa. Wyobrazić można sobie również sposób odwrotny, a mianowicie, że podatki dochodowe od osób prawnych poddane zostaną jedynie niewypłacone zyski przedsiębiorstwa. Wtedy akcjonariusz otrzyma swoją dywidendę z jeszcze nieopodatkowanych dochodów; zostanie ona obciążona po raz pierwszy dopiero u niego podatkiem dochodowym³⁵.

59. W końcu podatki mogą być pobrane w części u przedsiębiorstwa, a w części u odbiorcy dywidend, jak to ma miejsce przykładowo przy metodzie opodatkowania połowy dochodów lub systemach nazywanych przez Komisję celularnymi³⁶. Również w postępowaniu przed sądem krajowym jedynie część dywidendy P. Manninena jest opodatkowana w Finlandii. Druga część została bowiem już przed tym zatrzymana przez przedsiębiorstwo w Szwecji jako podatek potrącony u źródła przy wypłacie dywidendy.

33 — W wyroku w sprawie Baars, cytowanym w przypisie 32, decydujące dla odrzucenia zasadności ze względów spójności podatkowej było m.in. to, że chodziło tam o dwa różne rodzaje podatków, mianowicie podatek majątkowy i dochodowy od osób prawnych.

34 — Wyrok w sprawie Verkooyen, cytowany w przypisie 2, pkt 58.

35 — Przy tym modelu to jednak państwo będzie zapewniać, że dywidendy odpływające za granicę nie unikną opodatkowania. Odpowiedni system istnieje (lub istniał) w Grecji (zob. Terra i Vattel, cytowany w przypisie 16, 4.2.3.2, str. 166 i nast.).

36 — Zobacz w tym względzie komunikat Komisji z dnia 19 grudnia 2003 r. (cytowany w przypisie 2, pkt 2.2.2). Według informacji Komisji jest to aktualnie podejście — z pewnymi wariantami — przyjęte w większości Państw Członkowskich (zob. pkt 2.4 komunikatu).

60. Te przykłady pokazują, że jest stosunkowo dowolne, komu – przedsiębiorstwu czy akcjonariuszowi – zaliczy się ostatecznie jednorazową zapłatę podatku, w każdym razie dopóki na obu płaszczyznach stosowane są te same stawki podatkowe. W przypadku fińskiego modelu zaliczania można by – jak to uczynił sąd krajowy – stanąć również na stanowisku, że ostatecznie przedsiębiorstwo uiszcza w imieniu akcjonariusza pewien rodzaj zaliczki na podatek od dywidend, o ile odprowadza ono podatek dochodowy od osób prawnych z tytułu zysków przedsiębiorstwa wypłacanych później jako dywidenda.

61. Powyższe względy przemawiają za tym, aby wyjątkowo związek uzasadniający spójność podatkową mógł mieć miejsce również wtedy, kiedy obciążenie u jednego podatnika było wyrównane poprzez korzyść dla drugiego podatnika. Warunkiem dla tego jest,

- aby opodatkowanie dotyczyło, jeżeli już nie tego samego podatnika, to jednak tych samych dochodów lub tej samej operacji gospodarczej i
- aby poprzez prawne ukształtowanie systemu było zagwarantowane, że korzyść przypadnie jednemu podatnikowi tylko wtedy, kiedy obciążenie drugiego podatnika wystąpi faktycznie i w tym samym rozmiarze.

62. Zastosowanie tych kryteriów gwarantuje równie skutecznie jak kryterium tego samego podatnika, że spójność systemu podatkowego jako podstawa uzasadnienia nie będzie pojęciem nieograniczonym. Przykładowo w sprawie Verkooijen³⁷ oraz sprawie Svensson i Gustavsson³⁸ odpowiednie regulacje krajowe uwzględniając wyżej wymienione warunki również nie mogły być postrzegane jako spójny system.

63. W sprawie Verkooijen nie było zagwarantowane, że dywidenda będzie zwolniona z podatku dochodowego od osób fizycznych tylko wtedy, gdy przedsiębiorstwo wypłacające dywidendę faktycznie uiszczało w odpowiedniej wysokości podatek dochodowy od osób prawnych. W przypadku regulacji luksemburskiej, której dotyczył wyrok w sprawie Svensson i Gustavsson, brakowało już choćby tego samego związku gospodarczego czy tych samych dochodów. Na podstawie tej regulacji podatnicy w Luksemburgu otrzymywali mianowicie dopłatę do odsetek od kredytów na sfinansowanie własnego domu, które zostały zaciągnięte w bankach krajowych. Ograniczenie do banków krajowych zostało wytłumaczone tym, że tylko one podlegały opodatkowaniu w kraju.

64. Sporne regulacje fińskie spełniają wymogi przedstawione w punkcie 61. Dotyczą one tych samych dochodów, mianowicie

³⁷ – Cytowany w przypisie 2.

³⁸ – Wyrok z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec. str. I-3955.

dochodów spółki, które w formie dywidendy są niejako przekazywane dalej do podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, oraz gwarantuje, że korzyść (zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych) przyznawana jest tylko wtedy, kiedy ciężar (uiszczenie podatku dochodowego od osób prawnych) został rzeczywiście poniesiony. Przepisy dotyczące podatku uzupełniającego gwarantują ponadto, że zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych nastąpi w wysokości równej podatkowi odprowadzonemu przez spółkę.

65. Nie można więc w niniejszej sprawie odrzucić powołania się na spójność systemu podatkowego z tego tylko powodu, że dotyczy on dwóch podatników — spółki i odbiorcy dywidend.

b) Spójność systemu podatkowego jako zasadny cel w ramach uzasadnienia nierównego traktowania operacji krajowych i zagranicznych

66. Wątpliwe pozostaje, w jakim zakresie można się powołać na spójność systemu podatkowego również w takiej sytuacji, jako na cel zgodny z Traktatem WE, jeżeli w systemie tym operacje krajowe i transgraniczne są traktowane odmiennie. Jeżeliby Traktat WE stanowił, że spójność nie może być zapewniana jedynie na płaszczyźnie krajowej, lecz że należy uwzględnić w możliwie najszerszym zakresie również operacje transgraniczne, to już same cele regulacji fińskich byłyby niezgodne z prawem wspólnotowym.

67. Sporne przepisy fińskie o zaliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych nie znajdują zastosowania, jeżeli spółka wypłacająca dywidendę ma swoją siedzibę za granicą. Regulacja ta ogranicza się więc do tego, aby wykluczyć podwójne opodatkowanie w przypadku operacji wyłącznie wewnątrz krajowych, akceptuje jednak odpowiednie jego skutki w przypadku inwestycji za granicą.

68. Komisja zarzuca ponadto, że również zagraniczny odbiorca dywidend spółki fińskiej nie otrzymuje zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych. W tym względzie rząd fiński słusznie stwierdził podczas rozprawy, że nie jest w mocy fińskiego systemu podatkowego zapewnienie zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych przy opodatkowaniu odbiorcy dywidend za granicą.

69. Prawo wspólnotowe nie narzuca wprawdzie Państwu Członkowskim, w jaki sposób mają zorganizować swoje systemy unikania podwójnego opodatkowania działalności gospodarczej. Jak jednak przedstawiono na wstępie, ustawodawca krajowy na rynku wewnętrznym jest zobowiązany w każdym wypadku do przestrzegania swobód podstawowych, tutaj swobody przepływu kapitału, nawet jeżeli Wspólnota nie posiada obecnie własnych kompetencji w dziedzinie podatków bezpośrednich³⁹. Poza tym Państwa Członkowskie zasadniczo mogą traktować odmiennie operacje wyłącznie krajowe

39 — Zobacz wyżej pkt 26.

i operacje transgraniczne. Jeżeli jednak z odmiennym traktowaniem związane jest jednocześnie ograniczenie jednej ze swobód podstawowych, zróżnicowanie nie może wykroczać poza to, co z powodu odmiennych sytuacji jest nieuniknione⁴⁰.

szwedzkich władz skarbowych, utraci wpływy podatkowe przy opodatkowaniu krajowych odbiorców dywidend. Wpływy podatkowe ostatecznie pozostaną w państwie, w którym działalność gospodarcza doprowadziła do wypracowania zysków.

70. Na tym punkcie opiera się argumentacja uczestniczących w postępowaniu rządów. Zasadniczo podnoszą one dwa argumenty. Po pierwsze zwracają uwagę na to, że zapłacony zagranicą — tutaj w Szwecji — podatek dochodowy od osób prawnych nie wpływa do fińskiego systemu podatkowego i dlatego nie może być zaliczony na poczet opodatkowania dywidendy w Finlandii. Po drugie podnoszą, że fińskie władze podatkowe nie mogą zagwarantować całkowitego pokrycia podatku dochodowego od osób prawnych uiszczonego w Szwecji i odpowiedniego zaliczenia uznawanego w Finlandii, ponieważ nie mogą one nałożyć na spółkę szwedzką podatku uzupełniającego.

72. Jeżeli chodzi o drugi argument podniesiony przez rządy, to nie można zaprzeczyć, że jest o wiele łatwiej dokonać zaliczenia, jeżeli obaj podatnicy podlegają tej samej władzy podatkowej. Nie może to jednak uzasadniać tego, że odprowadzony zagranicą podatek dochodowy od osób prawnych w ogóle nie jest zaliczany i w ten sposób zakłócona zostaje swoboda przepływu kapitału.

71. Odnośnie do pierwszego argumentu należy wskazać na utrwalone orzecznictwo, że zmniejszone wpływy podatkowe co do zasady nie mogą być powoływane na uzasadnienie działania, które jest sprzeczne z jedną ze swobód podstawowych⁴¹. W konsekwencji Finlandia musi zaakceptować, że skutek zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych, który wpłynął do

73. Odbiorcy dywidend objętemu obowiązkiem podatkowym w Finlandii należy natomiast przyznać co najmniej możliwość przedstawienia dowodu faktycznie zapłaconego podatku dochodowego od osób prawnych, przykładowo poprzez przedłożenie w tym celu odpowiedniego zaświadczenia spółki. Dla dowodu tego nie można jednak ustanawiać nadmiernych wymogów, które praktycznie uniemożliwiłyby lub nadmiernie utrudniałyby wykonanie praw przyznaných przez wspólnotowy porządek prawny⁴².

40 — Zobacz wyżej pkt 47 i nast.

41 — Wyroki z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 28; z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 de Groot, Rec. str. I-11819, pkt 103 oraz wyrok w sprawie Verkooijen, cytowany w przypisie 2, pkt 59.

42 — Zobacz odnośnie do zasady skuteczności w szczególności wyroki z dnia 16 grudnia 1976 r. w sprawie 33/76 Rewe, Rec. str. 1989, pkt 5 i z dnia 24 września 2002 r. w sprawie C-255/00 Grundig Italiana, Rec. str. I-8003, pkt 33.

74. Zaliczenie nie musi poza tym prowadzić do tego, że dywidendy pobrane ze Szwecji zostaną całkowicie zwolnione z podatku dochodowego w Finlandii. Zakaz dyskryminacji domaga się natomiast przy dokonywaniu (jednorazowego) opodatkowania tylko tego, aby faktycznie uiszczony podatek dochodowy od osób prawnych został (w całości) uwzględniony. Ponieważ fińskie władze podatkowe nie mogą wezwać przedsiębiorstwa zagranicznego do wyrównania różnicy pomiędzy zapłaconym podatkiem dochodowym od osób prawnych a podatkiem dochodowym od osób fizycznych, dopuszczalne byłoby, by wyrównanie następowało poprzez odpowiednio wyższe opodatkowanie krajowego podatnika podatku dochodowego.

75. Wskutek takiego rozwiązania odbiorca dywidendy inwestujący zagranicą byłby co prawda też traktowany gorzej niż odbiorca dywidendy spółki krajowej. Po pierwsze musiałyby zaakceptować w pewnych wypadkach ewentualnie nieco wyższe opodatkowanie. Po drugie musiałyby spełnić dodatkowe formalności, aby skorzystać z zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych, podczas gdy zaliczenie w przypadku inwestycji krajowych następuje z urzędu. Takie nierówne traktowanie jest jednak nieuniknione z powodu odmienności sytuacji⁴³.

76. W nawiązaniu do tych argumentów Trybunał zwrócił się do uczestników postępowania z pytaniem, jakie praktyczne trudności stałyby na przeszkodzie zaliczeniu uiszczonego zagranicą podatku dochodowego od osób prawnych przy opodatkowaniu dywidendy w Finlandii.

77. Podczas rozprawy rząd fiński i brytyjski podniosły przede wszystkim, że w ramach opodatkowania dywidendy trudno będzie podatnikowi względnie organom podatkowym uzyskać niezbędne informacje dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych uiszczonego przez spółkę w innym Państwie Członkowskim. Rząd fiński dodał, że przy zaliczeniu należy uwzględnić nie tylko stawkę podatku dochodowego od osób prawnych obowiązującą za granicą, ponieważ podstawa wymiaru może w różnych państwach obejmować różne czynniki. Rząd brytyjski wskazał na szczególne trudności wynikające z tego, że swoboda przepływu kapitału obowiązuje również w stosunku do krajów trzecich.

78. Trudności te nie mogą jednak uzasadniać całkowitego wyłączenia zaliczenia zapłaconego za granicą podatku dochodowego od osób prawnych. W celu uwzględnienia różnic w stawce podatkowej i podstawie wymiaru można by zaliczać przypadającą na jedną akcję kwotę faktycznie uiszczoną jako podatek dochodowy od osób prawnych. Kwotę tę dana spółka powinna móc podać przykładowo na podstawie bilansu za dany rok gospodarczy, za który wypłacana jest dywidenda. Jeżeli spółka nie byłaby w stanie tego

⁴³ — Zobacz w tym względzie pkt 48.

uczynić, to ostatecznie obciążałoby to akcjonariusza, któryby potem w ramach opodatkowania swojej dywidendy nie mógł przedstawić wystarczającego dowodu w sprawie podatku możliwego do zaliczenia. W tym przypadku możliwe, że zdecyduje się on na inną inwestycję.

traktowanie wymagane jest tylko wtedy, gdy sytuacje są podobne. Biorąc pod uwagę okoliczności sporu przed sądem krajowym można jednak pominąć kwestię, w jakim stopniu przedstawione tu zasady mogą być przeniesione na przypadki dotyczące stosunków z krajami trzecimi.

79. Szczególne problemy mogą wynikać w przypadkach angażujących państwa trzecie. Objęta przez art. 56 ust. 1 WE zasada swobody przepływu kapitału w stosunku do krajów trzecich nie nakazuje bezwzględnie, aby podatek dochodowy od osób prawnych uiszczony w państwach trzecich był zaliczany w taki sam sposób jak w wewnętrznych operacjach wspólnotowych. Również tutaj obowiązuje natomiast zasada, że równe

80. Podsumowując należy stwierdzić, że regulacja dotycząca zaliczania podatku dochodowego od osób prawnych przy opodatkowaniu dywidendy nie może być uzasadniana powołaniem się na zasadę spójności systemu podatkowego, jeżeli zaliczenie jest wyłączone w przypadku inwestycji za granicą, chociaż co do zasady zaliczenie to byłoby możliwe.

VI — Wnioski

81. Na podstawie powyższych rozważań proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne zadane przez Korkein Hallinto-Oikeus:

Artykuł 56 ust. 1 WE i art. 58 ust. 1 lit. a) i ust. 3 WE sprzeciwiają się przepisom Państwa Członkowskiego, na podstawie których przy opodatkowaniu dywidendy pobranej przez osobę fizyczną podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w kraju od spółki akcyjnej z siedzibą w kraju zalicza się podatek dochodowy od osób prawnych uiszczony przez tę spółkę, podczas gdy odpowiednie zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych jest wyłączone, jeżeli dywidenda została wypłacona przez spółkę z siedzibą za granicą.